



TITLE:

特別償却をめぐる企業利益の表示問題(一)

AUTHOR(S):

高寺, 貞男

CITATION:

高寺, 貞男. 特別償却をめぐる企業利益の表示問題(一). 経済論叢 1957, 80(2): 111-127

ISSUE DATE:

1957-08

URL:

<https://doi.org/10.14989/132555>

RIGHT:

經濟論叢

第八十卷 第二號

価値法則と価格……………木 原 正 雄 1

国会開設請願運動の發展構造(二)……内 藤 正 中 23

特別償却をめぐる企業利益

の表示問題(一)……………高 寺 貞 男 39

二つの利子理論をめぐる……………石 川 常 雄 56

昭和三十三年八月

京都大學經濟學會

特別償却をめぐる企業利益の表示問題(一)

高 寺 貞 男

目 次

ま え が き

一 第二次大戦中の表示問題

二 戦後の表示問題(以上本号)

三 朝鮮動乱以後の表示問題

四 公益事業・鉄道業における表示問題

ま え が き

設備投資を促進するための税法上のインセンティブ(Tax Incentive)である「加速特別償却」(Accelerated Amortization)を、アメリカ経済は、過去十年の間に二度「緊急設備の特別償却」(Amortization of Emergency Facilities)として採用してきている。すなわち、一九四〇年に採用され、第二次大戦が終ると共に停止された「第二次大戦中の特別償却」が最初の経験であり(一九四〇年第二歳入法↓一九三九年内国歳入法典一二四条)、二度目のそれは、朝鮮動乱がはじまるや間もなく復活し、現在に至るまで継続採用されている「朝鮮動乱以後の特別償却」で

ある(一九五〇年歳入法→一九三九年内國歳入法典一二四A条→一九五四年内國歳入法典一六八条)。これら二つの時期における特別償却は、基本的なことに關するかぎり同一の制度であり、五カ年償却(あるいは六〇カ月償却)とも呼ばれていることからわかるように、現実にはたとえば二〇年あるいはそれ以上の期間にわたって使用しうる設備であっても、それにたいして「必要証明書」(Certificates of Necessity)が交付され、国防経済上特別償却が必要である「緊急設備」(Emergency Facilities)と認められれば、その取得原価(あるいはその一定部分、たとえば七〇パーセント)を、現実の耐用年数とは無關係に、課税所得計算上五年という短期間に全額均等償却しうる制度である。

したがって、特別償却が採用されると、そうでない場合にくらべて、課税所得は、最初の五年間には、毎年過少に計算され、つぎの六年目以後実際の耐用年数のつぎまでの期間にあっては、反対にそれは毎年過大に計算される結果となる。このことは、それ自身としては、特別償却を採用した企業が「課税の延期」(tax deferral)、換言すれば「無利子の財政融資」(interest-free government loan)を受けたと同一の効果をもたらすが(拙稿「アメリカにおける特別償却本質論」経済論叢、三一年七月号、参照)、企業会計との関連において、さらにつぎのような重大な問題を派生させる要因として作用するのである。まず、問題の所在を明らかにするため、産業諸部門中特別償却がもつとも大規模に実施されている鉄鋼業(一九五一年四月全産業「必要証明書」受領額の四四パーセント、一九五四年一月二〇パーセント弱をしめ首位)を例にとつて、特別償却が企業利益計算におよぼした影響を業界誌「スチール」の最近号から見出してみよう。同誌の一九五五年四月一日号および一〇月三十一日号によると、特別償却の適用が最高潮に達した一九五四年には(超過利得税の廃止も手伝ってはいるけれども)、鉄鋼業の企業利益(税引後利益)は過少に表示されていたが、特別償却がはじまつてからすでに五年を経過しその適用をはずされたものもでてきた一九五五年

になると、反対にそれは過大に表示されることとなった、と報ぜられている。このように企業利益がゆがめられて表示されるような事態が発生したのは、鉄鋼業において（他の産業部門でもそうであるが）、課税所得計算上認められた特別償却額をそのまま企業利益計算上の費用として取り扱っている会社がかなりあるからにはかならない。課税所得計算から相対的に独立した企業利益計算において、実際に二〇年以上の耐用年数をもっている設備を五年間に償却する手續をとっているところに問題があることがわかるであらう。

そもそも固定資産原価の期間配分理論を無視した特別償却を、それがたとえ課税所得計算上認められたものであっても、企業利益計算へ無批判的に導き入れることは、会計理論上会計原則の破壊を意味し、企業会計への攪乱的要因の導入以外の何物でもないであらう。そうすることは、また不正確なゆがめられた企業利益をいたずらに報告することによって、企業会計への不信をさらに強めることに率仕するであらう。ここに、損金としての特別償却額と費用としての固定資産原価の期間配分額との喰い違いが認識され、そして企業利益が財務諸表に正しく反映されるように調整されて表示される必要が生じてくる。もし、このような調整を行うことがネグレクトされるならば、会計原則からますますかけ離れた財務諸表の横行をさらに激しくするという結果をもたらすであらう。

アメリカでは、特別償却をめぐる（税法上の）年度損金と（会計上の）期間費用の喰い違いにたいする調整問題は、特別償却がはじめて採用された一九四〇年におくれること二年、一九四二年になって認識されだし、以後この問題にたいする接近が深まるにつれて、その調整技術上修正手続もジグザクなコースを歩みながら発展してきている。この間において特別償却をめぐる年度損金と期間費用の調整問題を採上げた論文、著書は、おびただしい数に上り、またこの問題に関するアメリカ会計士協会（AIA）の「会計研究公報」（Accounting Research Bulletin）も数

回発表され、さらにアメリカ会計学会(AA A)の「補足意見書」(Supplementary Statement)でもこの問題に部分的ではあるが闡説したものの発表されている。

しかるにわが国の場合にはどうであろうか。特別措置として特別償却の改廃が周知のように広く問題とされているにもかかわらず、特別償却がそのまま企業会計にもち込まれ、企業利益の報告をゆがめている事態を一二の論者以外は問題として採り上げようともしていないのは不思議なくらいである。このようなわが国の現状を考えて、アメリカにおける「特別償却をめぐる企業利益の表示問題」の展開のあとをたどつてみたのが本稿である。この小稿が「わが国における特別償却は、その会計処理の方法という点からみると、不当なそれによつて(とくに一般の人々からみるならばその不合理な表示方法により)財務諸表を一そう不明瞭なものにし、ことに最終的結果たる企業利益の正しい姿をますますゆがめ或いは蔽いかくすことであるといわねばならない。」(岡部利良「税法上のいわゆる特別償却費の問題」税経通信、三〇年六月号、五四頁)とすでに指摘された問題をあらためて再確認し、その解決をはかるための一個の資料を提出することができればさいわいである。

一 第二次大戦中の表示問題

第二次大戦中の特別償却をめぐる企業利益の表示問題は、その認識の深まりの度合からみて、(1)一九四二年前半期までの空白段階、(2)一九四二年後半期から一九四三年の前半期までの原初段階および(3)一九四三年後半期以後の過渡的段階とに時期区分できるようにおもわれる。

一九四〇年第二歳入法によつてはじめて特別償却が採用されてからしばらくの間は、特別償却が企業利益をゆが

めるといふことについて、それを問題として受け取ることをさまたげる基盤があつたのである。この点については、まず第一に、おおくの会計専門家は、A I A の連邦税委員会 (Committee on Federal Taxation) フィルンがそうであつたように、特別償却に関する租税法規の内容解説とそれを企業が採用する場合に必要な具体的手続の説明に力をそそぎ、いまだ特別償却がもたらす企業利益のゆがみへの反省を加えるだけの余裕をもたなかつたといふことができよう。他方、当時にあつては、戦争がいつまで続くかはつきりとした見透しがつかないため緊急設備を使用しうる期間について予測が困難であつたこと、また戦争が終つて戦時生産が必要でなくなつた時における緊急設備の価値 (これは緊急設備の修繕が戦時の資材不足によつて充たになされず、しかもそれが不熟練労働者によつて操業されてゐたことによる磨損のほげしきと戦後生産への適応性との二面から規定される) を確実に見積りえなかつたことが重なりあつて、五カ年償却がそのまま企業会計に導入されることを合理化する基盤をなしてゐたのである。²⁾つまり、「緊急設備」の耐用年数推定の困難さが、安易な道を選ばしめ、課税所得計算上の償却基準と企業利益計算上のそれとを同一視するという判断に人々を導き、両者は一致したものではないという認識を生みだすことをさまたげていたといふことができよう。

- (1) Filson, J. D., *Amortization of Emergency Facilities*, Journal of Accountancy, Feb, 1941, pp. 108-110.
- (2) Blough, C. G., *Accounting for Fully Amortized Emergency Facilities having Substantial Continuing Usefulness*, J. of Accountancy, Dec, 1945, p. 429.

しかしながら、以上のような傾向のなかにあつて、二つの例外的ケースが存在してゐたことに注意しなければならぬ。まず、例外は公益事業会社においてみられた。というわけは、公益事業会社は、特別償却が税務目的に採

用されている場合といえども、料金決定その他の理由により、費用を正常償却にとどめることが強制されていた³⁾からである。さらに第二の例外として、一般の会社の場合においても、五カ年償却が必ずしもそのまま財務諸表目的に合致するものとは見做さず、五年より長いあるいは短い償却基準が採用されたことをあげることが出来る。すなわち「必要証明書の交付は、おそらく、帳簿(財務諸表)目的のため……税法上の特典をうけた設備にぎりぎり一杯の五年の特別償却期間を設けることを強いたのであろう。だが、若干の戦時契約者^{アイ・エントラック}は、より短い期間——二年ないし三年——の基準で損益計算書に償却を計上してい⁴⁾」たし、またそれとは反対に「若干の会社は、……より長い期間に償却を配分してい⁵⁾」たのである。そして、例外的ケースに属するとはいえ、右に引用したような企業会計実務は、しだいに会計専門家の注意をひくようになり、一九四二年のなかば頃より、課税所得計算上の特別償却(損金)と企業利益計算上の減価償却(費用)とは、あいられない性格のものであるという認識が生まれてきた。

「財務諸表目的のための加速減価償却と所得税目的のための特別償却——二つのまったく相異った考慮すべき事項——が、しばしば混同されていた⁶⁾」と、一九四二年六月一日にひらかれたニューヨーク州公認会計士協会第九回地方協議会の席上で発言したファーランド(AIAの研究助手)は、AIA一九四二年大会における円卓討論会(テーマ「財務諸表への戦争の影響」)のあとをうけて発表した論文において、「財務諸表目的のための緊急設備の原価の加速減価償却は、所得税目的のための五カ年特別償却と区別されるべきである。後者は、財務諸表目的のために五カ年基準の加速減価償却を強制すべきでない⁷⁾。」と主張した。そしてかれは、かかる特別償却の財務諸表における表示形式について、まず、或る一定額の設備が緊急設備として所得税目的のために五カ年基準の特別償却が適用されていることを脚注に表示し、第一に、企業会計上の費用としての減価償却——五カ年償却と同一の基準のそれで

あつてもまた五カ年以外の基準のそれであつても——の基準を表示することは、一般にのぞましいことである⁸⁾、と提案していた。

- (3) Paton, W. A. and Paton, W. A. JR., *Asset Accounting*, 1952, p. 307. Kracke, E. A., *The Surplus Debate Begets Surplusage*, J. of Accountancy, April, 1946, p. 278.
- (4) Farrand, G. N., *Effects of War on Financial Statements*, J. of Accountancy, Sep., 1942, p. 215.
- (5) *Disclosure of the Effects of Wartime Uncertainties on Financial Statements, Statement on Auditing Procedure No. 15*, J. of Accountancy, Feb., 1943, p. 154.
- (6) Farrand, *ibid.*, p. 215.
- (7) Farrand, G. N., *Wartime Problems of Financial Statements*, J. of Accountancy, Jan., 1943, p. 37.

フアーランドと同様の趣旨を元 A I A 会長であつたりウェリントン⁹⁾は、つぎのように展開していた。「現在の収益に対応する適切な費用は、おのおのの特殊なケースにおける事実に依存する。経営者と会計士は、税務目的のために排除せられる特別償却は、収益からの適切な控除とはなりえないことに留意すべきである。」(Wellington, C. O., *Financial Statements in Wartime*, J. of Accountancy, July, 1943, p. 58)「租税の重課が、戦時の財務諸表に大きな影響をおよぼしているとはいへばしば、会社の勘定および財務諸表において、税務基準へあまりにもおおく考慮をばらう傾向がある。税務目的のために認められた償却率および償却額は、会社の(会計)目的にとっては、公正かつ適切なそれではありえない。……同様の事象が戦時(緊急)設備に関連して発生する。租税目的のために認められた特別償却は、けつして会社の純利益を決定する場合の正確な費用ではない。」(Wellington, *ibid.*, p. 61.)

- (8) Farrand, G. N., *Effects of War on Financial Statements*, J. of Accountancy, Sept., 1942, pp. 214-215. Farrand, G. N., *Wartime Problems of Financial Statements*, J. of Accountancy, Jan., 1943, p. 38.

フアーランドが主張した表示についての提案は、じつはプリミティブなそれではあるが、どの程度企業会計実務

に採り入れられたであらうか。この問いに、一〇八社の一九四二年度年次報告書(annual report)を対象としたAIAの調査が答えてくれる。同調査によると、調査対象一〇八社のうち特別償却を採用したことをなんらかの形で(四一社は損益計算書に、一二社は脚注に、三社は貸借対照表に)表示したものは五六社であった(報告書においてなんら特別償却にふれていない会社のいくつかは、それにもかかわらず、特別償却を採用していたと推定されている)。そして、これら五六社は、つぎの四つの範疇のうちのどれかに属していた。(1)税務目的のために五カ年基準の特別償却をおこなったが、財務諸表目的のために使用した償却方法については表示していないもの。(2)税務目的および財務諸表目的のために五カ年償却をおこなったもの。(3)税務目的のために五カ年償却をおこなったが、財務諸表目的のためには、通常償却をおこなったもの。(4)税務目的のために五カ年償却をおこない、財務諸表目的のためには、それよりも短い期間を基準として償却をおこなったもの(たとえば、ある会社は、その年次報告書の脚注で、一九四一年に三年基準で財務諸表目的のために加速減価償却をおこない、一九四二年には五年基準に変更し、一九四一年の引当超過額は、戦後修正引当金 reserve for postwar adjustment へ繰り入れた、と報告している⁹⁾)。

(6) Farrand, G. N., *Accounting for Amortization of War Facilities*, J. of Accountancy, Nov., 1943, p. 420.

一九四二年の後半から一九四三年の前半にかけての時期においては、これまで考察したように、企業会計において採用された償却基準の表示が提案され、それが部分的に実践化されただけで、特別償却をめぐる企業利益の表示問題にたいする認識はまだブリミティブな段階にとどまり、より進歩した形のは一九四三年後半期以後までまねばならなかった。この時期に入ると、まず第一に、税務目的のために五カ年償却が採用されていながら、財務諸表目的のためにより長い期間の償却基準が設けられている場合には、特別償却によってもたらされる課税軽減額

を費用に算入することが主張された。アメリカの財務諸表においては、一般に所得税は費用項目に入れられ、控除される手続がとられている。いま、税法上五カ年の特別償却を採用しながら、企業会計上それよりも長い期間を基準としてたとえば正常償却をおこなったとすれば、控除項目としての所得税は、特別償却を採用しなかった場合にくらべて、結局特別償却による減税分だけ減少するであろう。そこで、このような控除額の減少分をうずめ、特別償却がひきおこした企業利益のゆがみを修正するために、この特別償却による減税額をも費用に算入することが必要となるのである。

一九四三年一月にA I A会計手続委員会(Committee on Accounting Procedure)の研究中間報告の形で発表されたファースランドの論文は、この特別償却による減税額の費用算入について「所得税および超過利得税の〔特別償却による〕引下げ額だけその時の引当金(actual provision)を増加することは、のぞましいことである。このような補足的な引当金(supplementary provision)なくしては、帳簿上の利益(book income)はより少ない納税引当金(tax provision)のため増加されうるであろう。」と述べていた。また一九四四年十二月にA I A会計手続委員会から発表された「会計研究公報第三号——所得税についての会計」(Accounting Research Bulletin No. 23—Accounting for Income Taxes)は、「緊急戦時設備の特別償却」(Amortization of Emergency War Facilities)なる項目において、ファースランドの論文と同様の趣旨をつぎのように展開していた。すなわち、「納税申告書と損益計算書との間の喰い違いのいちぢるしい事例は、緊急戦時設備が損益計算書において通常の償却率で償却され、そして、所得税申告書において特別な償却率で(at the special amortization rate)償却された場合に発生する。特別償却による現在の所得税の引下げがいちぢるしい場合には、委員会は、……課税引下げ

額に等しい金額は、附加的な減価償却 (additional depreciation) あるいは特別な費用 (special charge) として損益計算書に含ましめ、「貸借対照表の」特別な引当金 (appropriate reserve) あるいは他の勘定 (other account) へ貸記せらるべきである、と信ずる。¹¹⁾と提案していた。

つまり、AIAの会計手続委員会は、特別償却の採用によってもたらされる企業利益計算のゆがみを修正するため、企業会計において税法上の五年よりも長い期間を原価配分基準として使用していることを前提として、特別償却による減税額を費用に算入する修正手続を提案したのである。このような修正手続がなされると、ともに同一基準で償却されているかぎり、特別償却が採用された場合の所得税額プラス所得税引下げ額は、特別償却が採用されなかった場合の所得税額に等しくなり、企業利益計算への特別償却の悪影響は取り除かれるのである。

この修正手続は、しかしながら、完成した形のものへいたる過渡的なものであったといえる。なぜならば、それは、特別償却期間のみを対象としたその場かぎりの解決方法であり、特別償却期間後までも含んだところの全耐用年数にわたる統一的修正手続ではなかったからである。このように完成した形のは、のちに朝鮮動乱に至って展開した「租税額の正常化」(tax-normalization)あるいは「租税額の均等化」(tax-equalization)と呼ばれる修正手続までまたねばならなかった(次参照)。

(10) Farrand, *ibid.*, p. 420.

(11) *Accounting for Income Taxes, Accounting Research Bulletin No. 23, J. of Accountancy, Jan. 1945, p. 72.*

第二次大戦中において必要証明書の大部分が交付された一九四三年の終りごろまでは、緊急設備の戦後価値についていかなる研究もなされていなかったために、緊急設備が長期間使用しつづけられることは無視され、五カ年償却がそのまま企業会計にもちこまれていたことは、すでに前章において、のべた通りである。そして、その後特別償却が企業利益をゆがめる混乱をなくしようとする提案がいろいろと試みられても、それは、タイミングのおくれも手伝って、企業利益のゆがみを修正する機能をはたさなかったようである。したがって、第二次大戦が終り、一九四五年九月二十九日かぎりをもって特別償却が停止された時に、多くの緊急設備は、なお戦後生産に使用しうることにかかわらず、帳簿上完全に償却済となっていたから、もはや減価償却がでない事態に直面した。そこで、このような緊急設備の原価を戦時と戦後へ適切に配分するための手段として再評価^レ再表示の問題が登場してきた。

この問題は、その発生の現実的基礎が戦時の会計処理にあったから、すでに戦時中から特別償却の終結への対応として認識されはじめたとしても別に不思議ではない。われわれは、一九四三年一月AIAの会計手続委員会の研究中間報告の形で発表されたさきのファランドの論文中につきのような問題接近をうかがうことができる。

「緊急」設備が帳簿上完全に償却済となった後でなお使用されることがわかった場合には——若干の会計士の意見は——このような「緊急」設備は、見込残存耐用年数^(expected remaining useful life)に^よつらして、その時の推定価値^づ(at estimated value at that time)で、帳簿に再表示^{再表示さるべきである。}さるべきである。」

このように戦時中からすでに繰上げられた完全償却済緊急設備の再評価^レ再表示問題は、第二次大戦が終り特別償却の停止が宣言されるやいちはやく「ジャーナル・オブ・アカウンタンシー」一九四五年一月号の論説において、戦後生産に使用しうる緊急設備の全原価を戦時生産の費用とすべきではない。そうすることは、戦時の費用を

過大表示し、戦後生産からの収益に対応する費用の算定をややまるものである。したがって、健全な会計は、戦時中に勘定にチャージした特別償却費をその時における設備の費用を真実に反映するよう修正しなければならぬ。このような修正手続は、剰余金に反映されるであろう。と局面をあらたにしてくりかえされた。³⁾

- (1) Blough, *ibid.*, p. 429.
- (2) Farrand, *ibid.*, p. 420.
- (3) Editorial, J. of Accountancy, Nov., 1945, pp. 332-333.

ところで、右に引用したように、第二次大戦の終り頃から戦争直後にかけて、完全償却済緊急設備の原価配分修正のための再評価―再表示問題について、その重要性が認識されていたとはいえず、それを具体的に解決する修正手続はまだ漠然と表明されていたにすぎなかったといわねばなるまい。しかしながら、それからほどなくして、この問題への具体的接近は、おのおの相異なる見解をもった二人の論者によって、はじめられた。すなわち、この試みは、A I A 会計手続委員会の一般的見解を代表するブローとオハイオ公認会計士協会戦時会計委員会委員長であったホワイトナーとによっておこなわれた。

戦後における緊急設備の原価配分修正問題について、すでにのべたように会計手続委員会は、戦時中から考慮をかされてきていたが、容易に統一的見解をうるまでにいたらなかったため、研究主任のブローは、問題の重要性を感じて、委員会の多くのメンバーの考えに調和しうると信じたつぎのような見解を発表した。すなわち、

おおくの場合、納税申告書と同じ償却率で企業会計上償却された緊急設備をもっている会社は、これらの緊急設備が戦後生産に使用しうる残存耐用年数にその原価の一部を繰り延べ配分するために、戦後価値でもって再評価せ

ねばならない。⁽⁴⁾したがって、このような借方増加分に対応させるため、貸方に、

第一に、完全に償却済となった緊急設備について、もはや税務目的のため減価償却がなしえないということから生ずる将来の課税増加額に相当する引当金 (reserve to equalize the loss of future tax benefits) を設け、

第二に、勘定に適切に反映させえなかったところの戦時において加速化された陳腐化と磨損のため、廃棄されねばならない財産損失を相殺する引当金 (reserve to offset loss on property) を設け、

最後に、これら二つの特別な引当金に繰り入れられなかった残りは、利益剰余金へ——直接的にかまたはある事情の下において適切とみられる時には純益を出して間接的に——繰り入れねばならない(例示 I、参照)。

例 示 I

緊急設備の再評価額(戦後価値)	戦後納税引当金
	廃棄損引当金
	利益剰余金

(4) 戦時における特別償却費を戦後に繰越するにあたり、ブローは「現実において勘定の再表示の結果が、会社の財務諸表に重大な影響をおよぼさないであろう場合には、通常値い違いがほとんどの減価償却〔費〕勘定に見出される場合にぐらべて、修正の必要は、さして大きくないであろう。」(Blough, *ibid.*, p. 430.)として、修正手続をとるかどうかは、企業利益計算への影響により判断すべきことを強調し、さらにかれば、再評価―再表示の場合に適用される評価原則について「緊急設備の原価マイナス正常減価より大きい価値を勘定に含ましめることは適切でないであろう。」(Blough, *ibid.*, p. 430.)と、過大評価をいましめ、設備原価の過去(戦中)と将来(戦後)の生産への適切な配分を主張し、評価の場合に考慮すべき重要なファクターとして、

- (1) 設備の将来の有用性
- (2) 設備の平時生産にたいする適応性

特別償却をめぐる企業利益の表示問題(一)

(3) 予期される収益性 (profitness)

をあげ、再生産費マイナス減価は、問題とすべきでないといっていた (Blough, *ibid.*, p. 431.)。また、フンダーソンは「事産の不確定性を顧慮して、貸借対照表における緊急設備の評価にさいしては、極端に保守的である方がよい。」 (Anderson, D. R., *Practical Controlship*, 1951, p. 91.) と過少評価を主張していた。

(5) Blough, *ibid.*, p. 431.

A I A 会計手続委員会的主要な見解を代表したブローの論文のあとをうけて、同会計手続委員会は、一九四六年十二月、「緊急設備」 (Emergency Facilities) と題する「会計研究公報第二十七号」 (Accounting Research Bulletin No. 27) を発表したが、その内容はブローの論文の要約程度のものにすぎなかった。ただ、当公報は、戦時の特別償却費の修正の必要性にのみふれて、その具体的な手続には闕説していなかったが、それはブローのしめした修正手続と同じものであったとみてよいであろう (Emergency Facilities, *Accounting Research Bulletin* No. 27, J. of Accountancy, Jan. 1947, pp. 22-25.)。

他方、「戦後価値による再評価額」未実現利益」説を前提として、ホワイトネーは、A I A 会計手続委員会的主張とは異なる独自の修正手続を提案した。すなわち、

緊急設備が完全に償却済となったことから生ずる利益は、このような設備がなお戦後において価値を失っていないことにほかならない。完全償却済となった緊急設備の戦後価値からなる利益は、当該設備が売却された場合には、一時的に実現し、使用継続された場合には、その使用において消耗する程度に應じて、漸次的に実現される。すなわち、このような利益は、通常の利益と異なり、戦争が終結した時にはいまだ実現されていないから、緊急設備の戦後価値による再評価額は利益剰余金とはいえない。そこで再評価が利益剰余金になら直接的な影響をあたえないよう、緊急設備の原価で記録されている借方はそのままとし、これまで記録されていた貸方の減価償却引当金を修正する手続をとる。つまり、第一に、戦時の損益計算に配分さるべきであった正常償却額プラス特別償却による

例 示 II

緊急設備の原価	(修正)減価償却引当金
	純益繰り延べ引当金

〔修正仕訳〕

減価償却引当金 (借方)

＝純益繰り延べ引当金 (貸方)

減税額まで減価償却引当金を減少させ、この引当金の減少分すなわち修正後未償却残高を未実現利益引当金 (reserve for unrealized profit) としての純益繰り延べ引当金 (deferred income reserve) に繰入れる^⑥ (例示 II、参照)。そしてその後、この純益繰り延べ引当金は、年々、減価償却引当金に振り替えられて、とりくまされる。すなわち、仕訳の形式でしめせば、
 借方 減価償却引当金 (貸方) 純益繰り延べ引当金
 このように仕訳してゆけば、「特別な純益」ともよばれるべき緊急設備に関する実現利益は正常償却額マイナス特別償却による増税額と相殺されて、財務諸表にはあらわれてこないから、利益剰余金に繰り入れられる純益にはなんらの影響^⑦がないわけである。

このホワイトネーの修正手続もまた、ブローの提案と同様、会計原則の立場をそこなうことなく、税法上の特別償却のため企業利益が不当にゆがめられ表示されている事態を解決する一手段となりうるであろう。

(6) Whitney, W. H., *Statement of Recast War-Period Income and Related Problems*, J. of Accountancy, May, 1946, p. 379.

ホワイトネーは、戦時における特殊事情のため、途方もないコストでもって取得した緊急設備にあっては、このような平時の取得価格水準をこえる超過原価 (excessive cost) は、その原因をとわず、修正された戦時損益計算書で特別な費用として償却するのがよい、と主張していた (Whitney, *ibid.*, p. 380) が、戦後の価格水準が高く、超過原価とならない時は、あえて戦時損益計算書の修正において、このような措置をとることを要求しているとは信じない、^⑧ といっている (Whitney, *ibid.*).

特別償却をめぐる企業利益の表示問題(一)

p. 381.)

(7) Whitney, *ibid.*, pp. 379-380.

補注

一九四九年に出版されたスミスとバターの共著『課税所得と企業利益』(Smith, D. T. and Butters, T. K., *Taxable and Business Income*, 1949)は、完全償却済緊急設備に関する修正問題については、「会計研究公報第二七号」の解説程度にしか書かれていたにすぎなかった(*Ibid.*, pp. 10-11, 48, 74-75)。が、ペーテン父子共著の『資産会計』(Paton, W. A. and Paton, W. A. Jr., *Asset Accounting*, 1952)は、一九五二年出版というタイミングのおくれも手伝ってか、この問題に相当の頁数を充て、これまで採り上げられてきた論点を集大成的に総括してゐる(*Ibid.*, pp. 305-312)。そして、修正手続に関しては、つぎのような修正仕訳をしめしている(*Ibid.*, p. 311)。

特別償却引当金(借方)＝^{減価償却引当金(貸方)}_{（留保利益）}

戦後、以上にみてきたように修正手続についての各種の試みが展開されつつあった当時、「ジャーナル・オブ・アカウンタンシー」編集スタッフが修正実務について調査した三大会社は、修正実務をめぐる三つの典型をしめしていた。すなわち、A社は全然修正手続をとらず、C社は帳簿価値の再評価をおこない、B社は以上二社の中間コースを歩み、正式な帳簿価値の再評価にかえて、備忘勘定(memo account)を使用して原価マイナス正常減価の備忘価値(memo cost)を表示していた。もちろん、戦後生産に使用可能な完全償却済の緊急設備をもっていたかなり多くの会社は、C社のような修正手続を採用したと思われるが、その修正手続および修正の取り扱いにたいする考え方は、けっして統一されたものではなかった。修正手続を四八社の報告書について分析したアメリカ原価会計士協会(NACA)の「研究シリーズ第八号」は「これら「四八社」の報告書にあげられている資料は、近代工

業会計に固有なものである目的と観点の不一致を反映している。¹⁰⁾と修正手続の区々なことにについて、その原因として、(1)固定資産会計における保守主義と期間配分理論の対立、(2)勘定帳簿を納税申告書に一致させるかどうかの問題、(3)剰余金と純益勘定の機能についての相異った概念、(4)損益計算書の目的についての相異った見解をあげ、これらが会計方法および会計政策の相異をもたらした、と結論していた。¹¹⁾

- (9) Editorial Staff of Journal of Accountancy, *Accounting Treatment of Emergency Facilities in Three Corporations* J. of Accountancy, May, 1947, pp. 415-416.
- (9) Armstrong, W. Y., *Why only Emergency Facilities?*, Accounting Review, Oct. 1946, p.393.
- (10) Editorial, J. of Accountancy, Jan., 1947, p. 5.
- (11) *Ibid.*, p. 5

(この稿続へ)